

# Проблемы гармонизации налогового и бухгалтерского учета в Российской Федерации

## Попович Д. Н.

*Попович Дарья Николаевна / Popovich Daria Nikolaevna – магистрант,  
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита,  
Санкт-Петербургский государственный экономический университет, г. Санкт-Петербург*

**Аннотация:** в статье описаны современные проблемы гармонизации налогового и бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также возможные пути их решения.

**Ключевые слова:** сближение, налоговый учет, бухгалтерский учет, нормативно-законодательная база, налогоплательщик.

В соответствии со статьей 313 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый учет является системой обобщения информации с целью определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, которые сгруппированы в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [3].

Правильное определение налоговой базы является одной из важных задач как на уровне отдельного субъекта хозяйствования, так на государственном уровне. С принятием 1 января 2002 г. главы 25 Налогового кодекса РФ впервые в российской практике было введено понятие «налоговый учет», в качестве инструмента, применяемого для формирования налоговой базы.

Глава 25 НК РФ определяет, что налогоплательщик самостоятельно организует систему налогового учета, при этом Налоговый кодекс не формулирует и не регламентирует способы формирования учетных налоговых регистров [3]. Это привело к необязательности применения в налоговом учете методов, свойственных учету бухгалтерскому, а именно, использование счетов бухгалтерского учета, двойной записи, составление бухгалтерского баланса, осуществляющего функции внутреннего контроля. То есть, фактически для налогового учета, используемого в качестве самостоятельной подсистемы, на законодательном уровне не определен собственный внутренний контрольный механизм. Лишенная регламентированных законом внутренних защитных свойств система налогового учета может для субъектов экономики превратиться в зону повышенного риска искажения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Возникает проблема, когда в отсутствие средств внутреннего контроля системы налогового учета, невозможно достичь прозрачности и достоверности формирования налогооблагаемой базы как с точки зрения внешнего, так и внутреннего контроля. Налоговый учет позволяет только определить сумму налогооблагаемой базы, которая указывается в налоговой декларации (внешний контроль), но при этом нет гарантий, что данный показатель достоверно исчислен с учетом требований внутреннего контроля налогоплательщика, то есть с соблюдением принципов полноты и правильности отражения всех его хозяйственных операций.

Многие экономисты видят решение сложившейся проблемы в сближении налогового и бухгалтерского учета, для чего рекомендуют разработать методы построения и контроля налогового учета, которые бы основывались на тесной взаимосвязи с бухгалтерским учетом, при этом акцент делается на то, что данные бухгалтерского учета должны использоваться как контрольные.

При этом основной акцент делается на сложности построения системы налогового учета по налогу на прибыль, которая обусловлена наличием многочисленных расхождений правил налогового и бухгалтерского учета.

Концепция о необходимости сближения налогового и бухгалтерского учета закрепились и на государственном уровне, начиная с принятия разработанной и реализуемой Министерством Финансов РФ «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» от 01.07.2004 № 180 [4]. В данном документе впервые на государственном уровне была обозначена проблема, которая признает наличие существенных различий в системах бухгалтерского и налогового учета, приводящая к высоким затратам на ведение налогового учета. Решение данной проблемы, как следует из документа, в максимально возможном сближении этих видов учета.

Федеральным законом от 20.04.14 № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее — Закон № 81-ФЗ) [3] внесены поправки, которые направлены на дальнейшее сближение налогового и бухгалтерского учета [3]. Необходимость сближения этих двух видов учета отмечена и в Основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов, одобрены Правительством РФ 27.07.15 (далее — Основные направления) [5]. Несмотря на то, что на государственном уровне выработано общее направление сближения налогового и бухгалтерского учета, Законом № 81-ФЗ внесены только отдельные изменения, тем не менее положений, которые препятствуют использованию организациями правил, аналогичных

правилам бухгалтерского учета, для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль из главы 25 НК РФ данный закон не исключил.

По мнению министра финансов РФ Антона Силуанова, сближение налогового учета с бухгалтерским должно производиться так, чтобы максимально была упрощена методика ведения налогового учета, для чего должны быть использованы данные бухгалтерского учета. Данный подход предполагает, что основным для ведения налогового учета станет бухгалтерский учет, но в определенном смысле здесь скрывается противоречие с общей тенденцией развития систем регулирования учетов. Внедрение в Российской Федерации принципов формирования отчетности в соответствии с МСФО и стремление государства к созданию благоприятного инвестиционного климата требуют несколько иного подхода к инструментам регулирования.

В связи с этим, ведение субъектами хозяйствования, как налогового, так и бухгалтерского учета, в современных экономических условиях - объективная необходимость, которая сложилась по ряду причин:

1. Данными учеными системами преследуются различные цели: цель бухгалтерского учета состоит в формировании достоверной информации, которая будет использоваться для принятия управленческих решений; целью налогового учета является формирование показателей, которые необходимы для правильного определения налогооблагаемой базы и расчета налоговых платежей;

2. Системы бухгалтерского и налогового учета формируют информацию, которая предназначена для разных групп пользователей: у системы бухгалтерского учета основными пользователями являются собственники и инвесторы; а основными пользователями информации являются налоговые органы.

Достижение общей цели для этих двух видов учета практически невозможно.

Таким образом, в современной ситуации более корректным будет поставить вопрос не столько о сближении данных видов учета, а создавать четкой продуманную выверенную прозрачную систему формирования показателей, обязательную для налогового учета.

Несмотря на концепцию сближения учетов, которой придерживаются на государственном уровне, препятствием для данного процесса является наличие различных подходов к формированию некоторых показателей учета, которые в большей части касаются расчета налога на прибыль.

Далее будут рассмотрены различия в подходах именно к расчету бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Но при этом стоит не забывать, что проблемы ведения налогового и бухгалтерского учета касаются и других налогов: НДС, налога на имущество, а также применения специальных режимов налогообложения.

При этом острее всего проблема раздельного ведения налогового и бухгалтерского учета проявляется в различии подходов к формированию прибыли. Логичным можно было бы сделать предположение, что основная причина различий в подходах к формированию прибыли состоит в необходимости установления таких правил для расчета налога, при которых налогооблагаемая сумма прибыли будет больше, чем бухгалтерская. Это подтверждается такими фактами, как нормирование расходов на рекламу, на списание процентов по кредиту, на страховые выплаты по договорам добровольного страхования в налоговом учете. С другой стороны, в налоговом учете предусмотрены такие возможности, как использование амортизационной премии, применение метода ЛИФО для списания материалов в налоговом учете, которые направлены, скорее, на стимулирование инвестиционной активности предприятий. В бухгалтерском учете вышеперечисленные возможности не предусмотрены [3].

Крупные компании, обладая штатом высококлассных специалистов, не ощущают негативного влияния на сумму затрат наличия различий в подходах к организации раздельного учета. Для малого и среднего бизнеса такие затраты могут быть значительными. Для снижения нагрузки на бизнес, субъекты малого предпринимательства имеют возможность не использовать ПБУ 18 [], тем не менее, они не освобождаются от необходимости учета и обоснования различий в расчетах бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Несовершенство формулировок и недостаточная проработанность нормативных документов, отсутствие предварительного анализа существующих положений бухгалтерского учета при принятии изменений в налоговый кодекс, ведут к усложнению и повышению трудоемкости ведения налогового и бухгалтерского учета, существенно повышая затраты предприятий на данный процесс.

В 2016 году Министерство финансов Российской Федерации приняло ряд изменений в законодательстве, которые направлены на сближение налогового и бухгалтерского учета, далее будет приведен их краткий обзор.

С 2015 года в гл. 25 НК РФ ликвидировано такое понятие, как суммовые разницы по договорам, в которых цены выражены в иностранной валюте. Формулировка «суммовая разница» в НК РФ заменена на формулировку «выражена в иностранной валюте» [3].

С 2015 года определение стоимости имущества, которое получено безвозмездно, осуществляется в качестве суммы дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. 8 ч. 2 ст. 250 НК РФ (изменения внесены подп. «б» п. 7 ст. 1 Закона № 81-ФЗ). Оценка стоимости имущества определяется

в качестве его рыночной стоимости, с которой субъект хозяйствования должен произвести начисление и оплату налога на прибыль [3].

С 2015 года налогоплательщикам предоставлена возможность списания расходов на приобретение инвентаря, который не является амортизируемым, в течение самостоятельно определенного налогоплательщиком периода с учетом срока использования данного имущества или иных экономически обоснованных показателей, по аналогии с бухгалтерским учетом [3].

Самый простой способ сближения налогового и бухгалтерского учета состоит в закреплении в учетной политике одинаковых методов амортизации основных средств. Но, учитывая особенности налогового и бухгалтерского учета в части применения способов начисления амортизации, возможно применение только одного, общего для налогового и бухгалтерского учета, метода начисления амортизации основных средств — линейного. При этом, чтобы избежать расхождений в суммах начисленной амортизации необходимо, как в налоговом, так и бухгалтерском учете, установление одинакового срока полезного использования основных средств, а также необходимо совпадение его первоначальной стоимости.

Сближению бухгалтерского и налогового учета будет способствовать применение одинаковых методов оценки товаров и материалов, а также использование одинаковых принципов формирования цены приобретения ТМЦ.

Сближению бухгалтерского и налогового учета будет способствовать отказ от кассового метода. Одинаковый метод признания доходов и расходов, безусловно, поможет сблизить бухгалтерский и налоговый учет. Таких способов два — либо кассовый метод, либо метод начисления. Применять кассовый метод можно и в налоговом, и в бухгалтерском учете, это остается на усмотрение компании, однако тут есть ряд ограничений, причем они для каждого учета свои. Так, в бухгалтерском учете кассовый метод могут применять лишь субъекты малого предпринимательства, кроме социально-ориентированных некоммерческих организаций и эмитентов публично размещаемых ценных бумаг. В соответствии с нормами Налогового кодекса РФ применение кассового метода возможно только теми компаниями, которые получают выручку от реализации более 1 млн рублей в среднем за каждый из предыдущих четырех кварталов (п. 1 ст. 273 НК РФ) [3]. Использование данного метода запрещено для банков, кредитных потребительских кооперативов и микрофинансовых организаций. То есть, право на применение кассового метода как в налоговом, так и в бухгалтерском учете имеет очень ограниченное число компаний [3].

Учитывая данные обстоятельства, на современном этапе развития российской экономики, требуется акцентировать внимание не столько на сближении бухгалтерского и налогового учетов, а сколько на процессах, направленных на оптимизацию учета и логическое обоснование предлагаемых способов. Необходимо по возможности минимизировать и обосновывать расхождения между нормативными требованиями к бухгалтерскому и налоговому учетам.

Государственная точка зрения по-прежнему основывается на сближении данных видов учета. Рано или поздно произойдет сближение налогового и бухгалтерского учета, для этого в Российской Федерации будет и дальше проводится системная работа в этом направлении. Главное, сосредоточить внимание на выполнении конкретных правил определения налоговой базы, а на основании какого учета это будет сделано, не является важным. Сглаживание противоречий в этой области связано в определенной мере с дальнейшим развитием автоматизации учетных процессов.

Стоит отметить, что Министерство финансов Российской Федерации осознает невозможность сближения на 100% налоговых правил и бухгалтерского учета. Так, например, в международных стандартах бухгалтерского учета, на которые ориентируется российская учетная система, во многих случаях принято полагаться на оценочные суждения, однако на них не могут основываться налоговые правила.

Налоговый учет, по сути, нельзя считать полноценным учетом, он скорее является неким ответвлением от бухгалтерского учета. Поэтому в ближайшей перспективе планируется акцентировать внимание на трансформации налогового учета в целях снижения административных издержек налогоплательщиков, которые связаны с исполнением налогового законодательства.

При этом процесс сближения налогового и бухгалтерского учета повысит внимание со стороны налоговых органов к качеству и достоверности данных бухгалтерского учета.

### *Литература*

1. Гражданский кодекс РФ, часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 г. № 354-ФЗ). [Электронный ресурс]. КонсультантПлюс. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=200566#0/> (дата обращения 28.10.2016 г.).

2. Гражданский кодекс РФ часть вторая от 26 января 1996 г. №14-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 г. № 146-ФЗ). [Электронный ресурс]. Консультант-Плюс Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=198256#0> (дата обращения 28.10.2016 г.).
3. Налоговый кодекс РФ, часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 г. № 249-ФЗ). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=198941#0/> (дата обращения 28.10.2016 г.).
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» утв. Приказом Министра финансов Российской Федерации от 01.07.2004 № 180. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=48508#0/> (дата обращения 28.10.2016 г.).
5. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов, одобрены Правительством РФ 27.07.15 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=183748&rnd=228224.20472193#0/> (дата обращения 28.10.2016 г.).
6. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» 22.11.2011 г. № 402 ( в ред. от 23.05.2016 г. 149-ФЗ). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=198265#0/> (дата обращения 28.10.2016 г.).
7. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008, утверждено Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. №106, (в ред. от 06.04.2015 № 57-н). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=179205#0/> (дата обращения 28.10.2016 г.).
8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ от 29.07.1998 г. № 34н (в последней редакции Приказа Минфина РФ от 24. 12.2010 № 146н, с последними изменениями от 24. 12.2010 № 146н). [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=111058#0/>. (дата обращения 28.10.2016 г.).
9. Министерство финансов Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://minfin.ru/ru/press-center/?/> (дата обращения 28.10.2016 г.).